

UDC _____

厦门大学

2010 年 10 月

内容摘要

目前，欧盟成员国已在以关税、增值税为代表的间接税领域实现了一体化。然而，在以公司税为代表的直接税领域，《欧共体条约》并没有直接的规定，相关的立法权还保留在各成员国的手中，一体化的程度与间接税相比还有相当的距离。尽管如此，欧盟理事会、欧盟法院和欧盟委员会等欧盟机构，还是依据《欧共体条约》的四大自由、成员国税收协调等条款，通过指令、判例以及软法性法律文件，积极地推动着成员国公司税的协调，呈现出几个特征：第一，协调方式多样化，立法与司法并用，硬法与软法交融；第二，协调速度明显加快，协调领域迅速扩大；第三，法官造法的特征十分明显。

欧盟对成员国公司税的协调主要包括三个方面。第一，对课税要素的协调。就税基而言，欧盟委员会已提出了“共同的合并公司税基”的构想，将对欧盟公司税的协调产生巨大影响。就跨国损失扣除而言，欧盟法院通过 *Marks & Spencer* 案确立了原则上不予扣除跨国损失的标准，表现得比较保守。就跨国公司重组而言，《合并指令》有着积极的意义。第二，对重复征税的协调。就股息而言，《母子公司指令》担当着重要的角色。欧盟法院判例也发挥着重要的作用，*Avoir Fiscal* 案是关于直接税的第一个案例，*Manninen* 案直接终结了许多成员国的“归集抵免制”。就利息和特许权使用费而言，《利息及特许权使用费指令》的作用巨大。第三，对反避税的协调。就转让定价而言，《仲裁条约》创立了以强制仲裁的方式解决转让定价争端模式，具有划时代的意义。就资本弱化规则而言，*Lankhorst-Hohorst* 案改变了成员国的资本弱化立法。就受控外国公司立法而言，*Cadbury Schweppes* 案趋于保守。

欧盟在公司税协调中也存在一些问题，有待于进一步完善。第一，在“共同的合并公司税基”与会计准则对接的设计上，目前采用成员国国内会计准则的做法并非上策，应转而采用国际会计准则，确保适用的统一性。第二，税率的协调仍有一定的空间。可以考虑设定一个公司税率的范围，由成员国自由选择，将成员国公司税的协调推入更深的层次。第三，加大对避免重复征税的协调力度。当务之急，就是修订《欧共体条约》第 293 条的内容，将避免重复征税设定为成员

国的义务，彻底解决欧盟成员国之间的重复征税问题。而且，对于某些特殊情况下（如资本弱化规则）导致的重复征税问题，应尽快解决。此外，在采用避免重复征税的措施时，应对国内公司和跨国公司同等适用免税法或抵免法，不应一方适用免税法而对另一方适用抵免法。第四，完善反避税的协调措施。应考虑由欧盟理事会通过指令的形式确立统一的反避税规则。此外，还需进一步完善《仲裁条约》，设立常设秘书处，并且允许咨询委员会在仲裁阶段援引《转让定价指南》以准确适用“正常交易原则”。第五，克服目前欧盟四大自由“相对标准”的不足，增加“绝对标准”。确立“停止与倒退”的原则：当认定跨国公司与国内公司的税收待遇不同从而违反了四大自由条款时，只能共同适用较好的税收待遇标准，不能共同退回到较差的税收待遇标准。第六，充分考虑纳税人的权利，防止不合理地加重跨国纳税人的举证责任负担。第七，保障非成员国依《欧共体条约》享有的资本流动自由，禁止欧盟法院以各种理由变相剥夺非成员国的合法权利。

从发展趋势来看，由于“里斯本战略”的直接影响，以及成员国和欧盟委员会对“共同的合并公司税基”制度的推动，可以预见，欧盟公司税将很有可能在下一个 10 年形成一体化的框架。

关键词：欧盟；公司税；税收一体化

Abstract

The integrated legal basis of indirect taxes, represented by custom duties and value added taxation, has currently been set up in the member states of EU. EC Treaty, however, does not have direct provisions in the field of direct taxes such as corporate tax. The legislative power of direct tax is therefore still held by member states and the degree of direct tax integration is far lower than that of indirect tax harmonization. Despite that, the EU institutions, as well as EU Council and ECJ and EU Commission, have been promoting the integration of corporate tax for many years by means of directives, cases and soft laws based on EC Treaty, the Four-Freedom provisions, and general harmonization provision, etc. Three characteristics of EU corporate tax integration can thus be pointed out: firstly, there are various integration ways, including legislations and cases, hard law and soft law; secondly, the integration speed has been accelerated and the integration field has been expanded; last but not least, it is becoming clearer that judges have been making the law.

The integration of EU corporate tax includes three aspects. The first aspect concerns the elements of taxation. With regard to tax base, EU commission has already proposed the system of “Common Consolidated Corporate Tax Base”, which will in no doubt exert great effects on the process of integration. As for cross-border loss relief, EU Court set up the Non-relief standard in principle on the basis of Marks & Spencer case, showing certain conservativeness. To list more, the Merger Directive has its positive significance concerning the issue of transnational-corporation reorganization. The second aspect is about double taxation. As for dividend, the Parent-Subsidiary Directive has played a very important role. The judgments of ECJ also affected the integration positively. For example, Case Avoir Fiscal was the first one related to direct tax; Case Manninen ended the Imputation System of many member states. Concerning interest and royalty, the Interest and Royalty Directive is very important. The third aspect comes to anti-avoidance. As far as transfer pricing is concerned, the Arbitration Convention created the compulsory arbitration to settle the transfer pricing dispute. In respect of thin capitalization, Case Lankhorst-Hohorst overturned the domestic rule of member states. As for CFC, Case Cadbury Schweppes was very conservative.

Some problems still exist in the process of EU corporate tax integration. Firstly, the CCCTB should not start from the national GAAP of member states. The IAS is

better as a starting point to achieve a common application. Secondly, there is more room for the tax rates integration. For instance, tax rates scope could be established so that each member state could select concrete tax rate freely and practically. Thirdly, much still needs to be done to avoid double taxation. It is urgent now to revise Article 293 of EC Treaty by assigning the duty of avoiding double taxation to member states so that the problem of double taxation can be solved thoroughly. Under some special circumstances, such as thin capitalization, the double taxation should be avoided as soon as possible. In addition, exemption method or credit method should apply to domestic corporation and transnational corporation in the same way. It is not appropriate to apply exemption method to one but apply credit method to the other. Fourthly, anti-avoidance measurements need to be perfected. It is more than necessary that EU Council build up general anti-avoidance rules. The Arbitration Convention is also needed to add new contents, setting up a permanent secretariat and permitting the Advisory Commission to refer to the OECD Transfer Pricing Guideline to apply to the Arms-length principle. Fifthly, absolute standard should replace comparative standard of the EU Four-freedom. The Standstill and Rollback principle should be established. Better tax treatment, not worse one, should be applied to transnational corporation and domestic corporation. Sixthly, the taxpayer's right should be completely taken into consideration and unreasonable burden of proof should not be put on the cross-border taxpayers. Seventhly, the third country's freedom of capital movement should be protected and it should be forbidden to deprive of the third country's right in disguised forms.

To conclude, as far as the development trend is concerned, it can be foreseen that the harmonization framework of EU corporate tax will very possibly be set up in the next 10 years due to the direct influence of the Lisbon Strategy and the introduction of CCCTB as well.

Key Words: EU; Corporate Tax; Tax Harmonization

目 录

引 言.....	1
一、选题的背景及意义	1
二、国内外文献综述	5
三、研究框架与研究方法	7
第一章 欧盟公司税法律协调的基础	9
第一节 法律基础	9
一、基础性法律	9
二、派生性法律	13
第二节 组织基础	17
一、欧盟理事会	17
二、欧盟委员会	18
三、欧盟法院	20
第二章 欧盟对课税要素的法律协调	22
第一节 税基	22
一、共同的合并公司税基	22
二、母公司居民国税	27
三、CCCTB 与 HST 的异同	32
四、CCCTB 面临的挑战	33
五、最低公司税率	35
第二节 跨国损失扣除	36
一、欧盟法院判例	37
二、《跨国损失的税收待遇》	46
三、Marks & Spencer 案的局限性	47
第三节 跨国公司重组：《合并指令》	50
一、适格行为	51
二、适格主体	54

三、公司的税收待遇	55
四、股东的税收待遇	57
五、特殊问题	57
六、反避税条款	58
七、《合并指令》的不足	59
第三章 欧盟对重复征税的法律协调	60
第一节 股息	61
一、《母子公司指令》	62
二、欧盟法院判例：跨国股息在来源国的税收待遇	73
三、欧盟法院判例：跨国股息在公司股东居民国的税收待遇	84
四、欧盟法院判例与《母子公司指令》的冲突	91
五、免税法 v. 抵免法	92
第二节 利息及特许权使用费	93
一、适格客体	94
二、适格主体	95
三、利息及特许权使用费来源国的义务	96
四、公司或常设机构的义务	97
五、反避税条款	98
第四章 欧盟对反避税的法律协调	99
第一节 转让定价	99
一、《仲裁条约》	100
二、《仲裁条约》的不足	107
三、软法性法律文件	110
第二节 资本弱化	117
一、欧盟法院判例	119
二、纳税人整体税负的增加	126
三、避免重复征税	127
四、固定比例法 v. 正常交易法	128
第三节 受控外国公司	130

一、欧盟法院判例	132
二、欧盟法院判例的不足	142
第四节 相关的问题	144
一、统一的反避税规则	144
二、对非欧盟成员国的歧视	145
结 论.....	149
参考文献.....	152

Table of Contents

Introduction	1
I Background and Significance of the Research	1
II A Review of Domestic and Foreign Literature	5
III Structure and Method of the Research	7
Chapter 1 The Basis of EU Corporate Tax Integration	9
Subchapter 1 Legal Basis	9
Section 1 Primary Law	9
Section 2 Secondary Law	13
Subchapter 2 Institutional Basis	17
Section 1 EU Council	17
Section 2 EU Commission	18
Section 3 ECJ	20
Chapter 2 EU Integration of Elements of Taxation	22
Subchapter 1 Tax Base	22
Section 1 CCCTB	22
Section 2 HST	27
Section 3 Similarities and Differences Between CCCTB and HST	32
Section 4 Challenge to CCCTB	33
Section 5 The Bottom Rate of Corporate Tax	35
Subchapter 2 Cross-Border Loss Relief	36
Section 1 Cases of ECJ	37
Section 2 Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations	46
Section 3 Limitations of Case Marks & Spencer	47
Subchapter 3 The Merger Directive	50
Section 1 The Competent Activity	51
Section 2 The Competent Subject	54
Section 3 Tax Treatment of Corporation	55
Section 4 Tax Treatment of Shareholder	57
Section 5 Special Issues	57
Section 6 Anti-avoidance Clause	58

Section 7	Limitations of the Merger Directive	59
Chapter 3	EU Integration of Double Taxation	60
Subchapter 1	Dividend	61
Section 1	The Parent-Subsidiary Directive	62
Section 2	ECJ Cases: Tax Treatment in the Source State	73
Section 3	ECJ Cases: Tax Treatment in the Home State	84
Section 4	Conflicts Between EU Cases and The Parent-Subsidiary Directive ..	91
Section 5	Exemption Method v. Credit Method	92
Subchapter 2	Interest and Royalty	93
Section 1	Competent Object	94
Section 2	Competent Subject	95
Section 3	Duty of the Source State	96
Section 4	Duty of Corporate and Permanent Establishment	97
Section 5	Anti-avoidance Clause	98
Chapter 4	EU Integration of Anti-Avoidance	99
Subchapter 1	Transfer Pricing	99
Section 1	The Arbitration Convention	100
Section 2	Limitations of the Arbitration Convention	107
Section 3	Soft Law	110
Subchapter 2	Thin Capitalization	117
Section 1	Cases of ECJ	119
Section 2	More Tax Burden on Taxpayer	126
Section 3	Avoiding Double Taxation	127
Section 4	Fixed Ratio Principle v. Arms-length Principle	128
Subchapter 3	Controlled Foreign Corporation	130
Section 1	ECJ Cases	132
Section 2	Limitations of ECJ Cases	142
Subchapter 2	Related Issues	144
Section 1	Common Anti-avoidance Rule	144
Section 2	Discrimination to the Third Countries	145
Conclusion	149
Bibliography	152

引 言

一、选题的背景及意义

随着《里斯本条约》的正式生效,^①欧洲联盟(以下简称欧盟)已取代欧洲共同体成为一个正式的国际组织。^②她具有独立的法律人格,拥有 27 个成员国。^③原欧洲各大共同体、^④共同的外交与安全政策和刑事案件的警务与司法合作

^① 《里斯本条约》签订于 2007 年 12 月 13 日,于 2009 年 12 月 1 日起正式生效,全称为《关于修订〈欧盟条约〉和〈欧共体条约〉的里斯本条约》(Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community, Signed at Lisbon, 13 December 2007, OJ C306 17.12.2007)。后来,欧盟根据《里斯本条约》的修订情况编撰了一个最新的文本,名为《关于〈欧盟条约〉和〈欧盟职能条约〉的统一文本》(Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, Official Journal C 115 of 9 May 2008)。

^② 欧洲联盟(简称欧盟, European Union, EU)这一名称首次出现于 1992 年的《欧盟条约》(即《马斯特里赫特条约》),该条约将三根“支柱”(即欧洲各大共同体、共同的外交与安全政策、刑事案件的警务与司法合作)纳入了欧盟的框架。然而,应当注意的是,那时的欧盟仅仅只是一个概念上的“框架”。从严格的法律意义上讲,欧盟并非一个正式的国际组织,也不是一个国际公法主体。《欧盟条约》只是列出了“欧盟”的任务、目标和框架,但并没有赋予欧盟任何内部和外部的管理权限。欧盟不能以自身的名义缔结国际条约,也无法承担相应的义务。相反,构成欧洲各大共同体(European Communities)的三大共同体:欧洲共同体(由欧洲经济共同体更名而来)、欧洲煤钢共同体(2002 年并入欧洲共同体)和欧洲原子能共同体,并没有随着欧盟的出现而消失,它们才是具有法律人格的国际组织和正式的国际公法主体,能够以自身的名义缔结国际条约并承担相应的义务,拥有自己的内部机构如理事会、委员会、法院等等。明显的例证包括,在《里斯本条约》生效以前,世界贸易组织(WTO)的缔约方名单中出现的是欧洲共同体(EC)而非欧洲联盟(EU),内部审判机构也被称为各大共同体法院(The Court of Justice of European Communities),而非欧盟法院(The Court of Justice of European Union)。《里斯本条约》生效后,欧盟成为正式的国际组织,彻底取代了欧洲各大共同体在国际公法上的主体资格及其相应的职能。与此相对,世界贸易组织的缔约方名单也已改为 EU,内部审判机构也正式更名为欧盟法院。

^③ 欧盟现有 27 个成员国分别是: Austria(奥地利)、Belgium(比利时)、Bulgaria(保加利亚)、Cyprus(塞浦路斯)、Czech Republic(捷克)、Denmark(丹麦)、Estonia(爱沙尼亚)、Finland(芬兰)、France(法国)、Germany(德国)、Greece(希腊)、Hungary(匈牙利)、Ireland(爱尔兰)、Italy(意大利)、Latvia(拉脱维亚)、Lithuania(立陶宛)、Luxembourg(卢森堡)、Malta(马耳他)、Netherlands(荷兰)、Poland(波兰)、Portugal(葡萄牙)、Romania(罗马尼亚)、Slovakia(斯洛伐克)、Slovenia(斯洛文尼亚)、Spain(西班牙)、Sweden(瑞典)、United Kingdom(英国)。

另外,还有 3 个国家已正式向欧盟提出加入申请,分别是 Croatia(克罗地亚)、Former Yugoslav Republic of Macedonia(马其顿)、Turkey(土耳其)。

除此之外,尚有 19 个欧洲国家未加入欧盟,分别是 Albania(阿尔巴尼亚)、Andorra(安道尔)、Armenia(亚美尼亚)、Azerbaijan(阿塞拜疆)、Belarus(白俄罗斯)、Bosnia and Herzegovina(波斯尼亚和黑塞哥维那)、Georgia(格鲁吉亚)、Iceland(冰岛)、Liechtenstein(列支敦士登)、Moldova(摩尔多瓦)、Monaco(摩纳哥)、Montenegro(黑山)、Norway(挪威)、Russia(俄罗斯)、San Marino(圣马力诺)、Serbia(塞尔维亚)、Switzerland(瑞士)、Ukraine(乌克兰)、Vatican City State(梵蒂冈)。

参见欧盟官方网站 http://europa.eu/abc/european_countries/index_en.htm, 2009-11-9。

^④ 原来,欧洲各大共同体(European Communities)包括三大共同体,即 1951 年成立的欧洲煤钢共同体(European Coal and Steel Community, ECSC)、1957 年成立的欧洲经济共同体(European Economic Community, EEC)和欧洲原子能共同体(European Atomic Energy Community, Euratom)。1993 年 1 月 1 日《欧盟条约》(即《马斯特里赫特条约》)生效,将欧洲经济共同体更名为欧洲共同体。2002 年,欧洲煤钢共同体条约失效,相关领域的事项被并入欧洲共同体。于是,欧洲各大共同体包括两大共同体,即欧洲共同体和欧洲原子能共同体。需要注意的是,European Communities(复数)是指欧洲各大共同体,包括欧洲共同体和欧洲原子能共同体,而 European Community(单数)仅指欧洲共同体。2009 年 12 月 1 日《里斯本条约》生效,欧洲联盟正式取代欧洲共同体。

[德]马迪阿斯·赫蒂根. 欧洲法[M]. 张恩民译, 北京: 法律出版社, 2003. 5-7.

三根支柱共同构成了这座“大厦”。^①毫无疑问，欧盟的一体化进程已经达到相当的高度。其中，就税收领域而言，一方面，以关税增值税为代表的间接税^②已通过《欧共体条约》^③以及欧洲议会(European Parliament)、欧盟理事会(EU Council)、欧盟委员会(EU Commission)等欧盟机构^④发布的条例(Regulation)、^⑤指令(Directive)^⑥等法律文件^⑦在立法层面上实现了直接统一。同时，为确保成员国与欧盟的立法一致，欧盟法院(The Court of Justice of European Union，以下简称ECJ)在适用和解释与间接税相关的欧盟条约、条例、指令方面也通过判例^⑧发挥了很大的作用。另一方面，对以公司税^⑨为代表的直接税^⑩来说，《欧共体条约》并没有直接的规定，相关的立法权还保留在各成员国的手中，一体化的程度与间接税相比还有相当的距离。然而，值得注意的是，各成员国在公司税的立法和司法实践中，仍然必须遵守《欧共体条约》关于税收协调的一般条款，¹¹不得影响货物、¹²服务、¹³人员¹⁴和资本¹⁵流动的四大自由。同时，欧盟理事会在公司税领域颁布了一系列重要的指令。欧盟法院也针对一些特别的案例发布了诸多影响深远的判决。此外，一直以来欧盟委员会都在致力于发布有关公司税的研究报告、

^① TURNER, CHRIS. EU Law (3) [M]. London: Hodder Education, 2003. 7-8.

[法]德尼·西蒙. 欧盟法律体系[M]. 王玉芳, 李滨, 赵海峰译, 北京: 北京大学出版社, 2007. 20-23.

[德]马迪安斯·赫蒂根. 欧洲法[M]. 张恩民译, 北京: 法律出版社, 2003. 52-53.

^② 间接税是指消费者在购买商品或服务时，政府间接征收的税款。之所以名为“间接征收”，原因在于间接税的纳税义务人是出售商品或服务的人，而非购买人。但是，具有纳税义务的人可以通过提高商品或服务的价格将税收负担转嫁给购买人。典型的间接税包括：增值税、消费税、营业税、关税等等。

^③ 主要包括《欧共体条约》(Treaty establishing the European Community, Consolidated Text, Official Journal C 325 of 24 December 2002)第23条、第25条-27条、第90条-93条，以下简称EC Treaty。

^④ 关于欧洲议会、欧盟理事会、欧盟委员会以及后面提及的欧盟法院等欧盟机构，详见第一章第二节“组织基础”。

^⑤ 如《现代化关税法典条例》(Regulation (EC) No 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 Laying Down the Community Customs Code (Modernised Customs Code))，《共同体关税法典条例》(Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code)，《共同体关税法典实施条例》(Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code)等等。

^⑥ 如《统一增值税指令》(Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax)。

^⑦ 关于《欧共体条约》、条例、指令等欧盟法律文件，详见第一章第一节“法律基础”。

^⑧ 关于欧盟法院判例，详见第一章第一节“法律基础”。

^⑨ 公司税是所得税的一种，主要指政府对公司所得征收的税，英文名称为Corporate Tax、Corporate Income Tax或Company Tax。在我国，没有使用公司税这个名称，相对应的概念是“企业所得税”。

^⑩ 直接税是与间接税相对应的一个概念，它是指政府对所有人的收入或财产征收的税。由于纳税人无法像间接税那样将税收负担转嫁给其他人，因此名为直接税，直接税包括：所得税（公司所得税和个人所得税）、财产税、遗产税等等。

¹¹ Article 94-95 of EC Treaty.

¹² Article 23 of EC Treaty.

¹³ Article 49-55 of EC Treaty.

¹⁴ Article 39-48 of EC Treaty.

¹⁵ Article 56-60 of EC Treaty.

通知、通告、指南、行为守则等法律文件，^①积极地推动着欧盟成员国公司税的协调。

早在欧洲经济共同体成立之初，公司税作为影响共同市场的重要因素之一就受到了特别的关注。1960年，欧洲经济共同体委员会成立了一个由德国人 Fritz Newmark 教授担任主席的专家委员会。1962年，这个委员会发布了著名的《Newmark 报告》，^②不仅首次提出了统一增值税的构想，还提出了单一公司税率、缔结多边税收条约等协调欧洲经济共同体成员国公司税的构想。^③1970年，欧洲经济共同体委员会又成立了一个以荷兰人 Tempel 为主席的专家委员会，负责研究公司税对共同市场的影响。Tempel 委员会随后发布了《Tempel 报告》，建议以荷兰的公司税制为模板，协调欧洲经济共同体的公司税。^④随后，欧洲经济共同体委员会又多次提出关于公司税指令的立法建议，内容涉及单一公司税率（1975年）、损失扣除（1984年、1985年）和企业税基的协调（1988年），均因多数成员国的反对无果而终。^⑤20世纪90年代，欧洲经济共同体对公司税的协调步伐明显加快。1990年，欧洲经济共同体理事会通过了《母子公司指令》^⑥和《合并指令》，^⑦各成员国还在欧洲经济共同体理事会的协调下签订了转让定价的多边条约《关于消除与关联企业利润调整相关的重复征税的条约》^⑧（以下简称《仲裁条约》），成为欧洲经济共同体公司税协调的里程碑。1990年，欧洲经济共同体委员会成立了一个由前荷兰财政部长 Onno Ruding 担任主席的独立专家委员会，专门研究成员国公司税制差异对共同市场的扭曲，特别是对投资决策和竞争环境的负面影响，并提出相应的对策。1992年，著名的《Ruding 报告》出炉，^⑨提出了一系列协调欧洲经济共同体公司税制的建议，虽然大部分

^①关于欧盟委员会发布的法律文件，详见第一章第一节“法律基础”。

^② The EEC Reports on Tax Harmonisation. The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Subgroups A, B and C. (Translation)[R]. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation. 1963.

^③ EASSON, ALEX. Harmonization of Direct Taxation in the European Community: From Newmark to Ruding[J]. Canadian Tax Journal, 1992, 40(3): 603-604.

^④ BLUE, JULIA R.. The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union[J]. Duke J. of Comp. & Int'l L, 2000, (10):443-467.

^⑤ 参见欧盟委员会官方网站：

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm, 2009-11-9.

^⑥ Council Directive of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable in the Case of Parent companies and Subsidiaries of Different Member States (90/435/EEC), Official Journal L 225, 20/08/1990.

^⑦ Council Directive of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares Concerning Companies of Different Member States (90/434/EEC).

^⑧ Convention 90/436/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, Official Journal L 225 of 20/08/1990, p. 10.

^⑨ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation[R]. Commission of the European Communities, Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992.

建议被束之高阁，仍有避免重复征税、打击逃税等部分建议获得欧洲经济共同体理事会的认可。1997年，欧共体委员会又针对有害税收竞争发布了一份通告《走向欧盟的税收协调——处理有害税收竞争的一揽子计划》，^①提出了著名的《商业税收行为守则》。^②进入21世纪，欧共体理事会又颁布了《利息及特许权使用费指令》。^③欧共体委员会不仅发布了一个长达463页的公司税研究报告《共同市场的公司税》，^④还大胆地提出了“共同的合并公司税基”^⑤的构想。与此同时，欧盟法院一直以来都在通过发布案例判决的方式间接影响着欧盟成员国公司税制的协调。其中，很多案例对公司税的协调产生了极其深远的影响。例如，涉及跨国股息的Manninen案，^⑥涉及跨国损失扣除Marks & Spencer案，^⑦涉及资本弱化的Lankhorst-Hohorst案，^⑧涉及受控外国公司的Cadbury Schweppes案^⑨等等。

究竟欧盟对成员国公司税法律协调的现状如何？存在哪些问题？发展趋势怎样？这些都是本文探究的主要问题。对这些问题开展广泛深入的研究，不仅具有较高的理论价值，也有很强的实践意义。首先，欧盟公司税协调过程中出现的一些新问题和相应的解决方案，在许多方面都突破了传统的税法理论，值得深入探究。例如，上世纪90年代生效的《仲裁条约》，为了解决欧盟成员国间关于转让定价的争端，规定了税收仲裁制度，开创了历史的先河。近年来欧盟委员会针对跨国公司所得税提出的“共同的合并公司税基”（Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB），也是一个非常热点的问题。其次，欧盟对成员国公司税协调的某些作法会对中国产生很大的影响。当然，由于我国并非欧盟成员国，因此大部分属于间接影响，例如：由于欧盟成员国大多都是OECD的成员国，税收仲裁的作法已逐渐影响到OECD的税收协定范本，必将对世界各国的双边税收协定产生影响，我国也不例外。但是，也有些影响是直接的，例如：欧

^① COM (1997) 495, Communication from the Commission to the Council - Towards Tax Co-ordination in the European Union - A Package to Tackle Harmful Tax Competition.

^② Code of Conduct for Business Taxation, Annex 1 of Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 Concerning Taxation Policy, OJ C02/98, pp. 1-6.

^③ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a Common System of Taxation Applicable to Interest and Royalty Payments Made Between Associated Companies of Different Member States.

^④ COM(2001)582 Final, Company Taxation in the Internal Market[R]. 23/10/2001, Commission Staff Working Paper - SEC(2001) 1681.

^⑤ CCCTB/WP/057, For the meeting on 27-28 September 2007, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) Working Paper on 'CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline'.

^⑥ ECJ, Case C-319/02, Manninen, [2004] ECR I-7477.

^⑦ ECJ, Case C-446/03, 13 December 2005, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

^⑧ ECJ, 12 December 2002, Case C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt.

^⑨ ECJ, 12 September 2006, Case C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue.

盟法院在公司税判例中对“资本流动自由是否适用于非成员国”的态度，就将直接影响到我国依照《欧共体条约》享有资本流动自由。第三，在我国目前积极实施“走出去”战略、鼓励我国企业到国外投资的大背景下，深入了解欧盟公司税协调进程中的具体规则和作法，可为我国商界、律师界的人士从事相关的欧洲业务提供参考，有助于我国企业在欧盟进行投资的过程中少走弯路、少花成本、积极维权。第四，从立法的角度来看，欧盟及其成员国的立法技术比较先进，可为我国税收立法和税收协定提供参考和借鉴。例如，欧盟法院在资本弱化判例中对“正常交易原则”的重视，对我国的资本弱化规则就有一定的借鉴意义。第五，我国目前并存着“两岸四地”数个法域，各法域之间的公司税制度具有很强的独立性，相互之间的协调也有很多问题。可以预见，欧盟对成员国公司税协调的经验和教训，对我国“两岸四地”间公司税的协调也是大有裨益的。

二、国内外文献综述

在国内，就专著而言，迄今为止尚未有研究欧盟公司税协调的专著，仅有一本欧盟税法概论的著作《欧盟税法导论》（朱洪仁著，2004年中国税务出版社），该书部分论述了欧盟委员会发布的几个公司税指令，基本未涉及公司税协调的主要部分——欧盟法院案例对公司税的协调，且因出版日期较早而无法反映公司税协调的最新发展。就论文而言，根据本人对“中国知网”的检索，涉及这一主题的论文仅有8篇。其中，东北财经大学徐丽春2003年的硕士论文《论欧盟公司税协调》从公司税协调历史和对我国借鉴意义的角度简单论述了这一问题，但未从法律角度特别是案例的角度论及这一问题。北京大学张智勇教授2003年发表的论文《欧盟所得税法初探》，简单提及了《合并指令》、《母子公司指令》和《仲裁条约》，分析了欧盟法院的第一起公司税案例 *Commission v. France* 案，总结出欧盟所得税的五个特点：进行了建立多边税务合作机制的尝试；欧盟所得税法具有超国家性；对税法上的传统概念区分的发展；欧盟所得税法发展了税收争端的解决机制；欧盟所得税法的发展缓慢。赵玲的《欧盟公司税的协调与展望》分析了欧盟公司税协调的进程，提出了欧盟公司税协调的四大障碍：经济主权的考虑、法律依据的欠缺、经济利益的争夺与决策机制的僵化。另有张智勇教授的《资本自由流动与所得税的协调：欧盟的法律与实践》、葛夕良的《欧盟直接税协调》、

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕